

An die kantonalen Verwaltungen
für die direkte Bundessteuer

Kreisschreiben Nr. 12

Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG)

I. Allgemeines

Die leitenden Prinzipien zur Steuerbefreiung, insbesondere zur Gemeinnützigkeit, hat das Bundesgericht in langjähriger Praxis zu Artikel 16 Ziffer 3 BdBSt entwickelt (vgl. BGE in ASA Bd. 19, S. 328; 57, S. 506; 59, S. 464). Diese Rechtsprechung findet - mit Ausnahme der ausdrücklich vorgenommenen Änderungen - grundsätzlich auch Anwendung auf das neue Recht.

II. Steuerbefreiung nach Artikel 56 Buchstabe g DBG (Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke)

1. Gesuch

Gemäss Artikel 56 Buchstabe g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der Steuerpflicht befreit. Die juristische Person, die eine Steuerbefreiung beansprucht, hat ein entsprechendes Gesuch einzureichen. Es ist dabei stets Sache der juristischen Person, die sich auf die Steuerbefreiung beruft, darzulegen, dass die Voraussetzungen, die der Gesetzgeber für die Gewährung der Steuerbefreiung verlangt, gegeben sind (BGE 92 I 253 ff.).

2. Allgemeine Voraussetzungen

Um von der Steuerpflicht befreit zu werden, müssen vorerst die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

a) Juristische Person

Es muss sich um juristische Personen handeln, wobei Stiftungen und Vereine naturgemäss im Vordergrund stehen. Aktiengesellschaften, die selbst einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, haben statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen zu verzichten.

b) Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung

Die steuerbefreite Aktivität muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein. Die Zielsetzung der juristischen Person darf nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen Interessen der juristischen Person oder ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern verknüpft sein. Verfolgt eine juristische Person neben ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken auch andere Zwecke, kann unter Umständen eine teilweise Steuerbefreiung in Frage kommen (vgl. Ziff. 5).

c) Unwiderruflichkeit der Zweckbindung

Die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich, das heisst für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer soll für immer ausgeschlossen sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten ist.

d) Tatsächliche Tätigkeit

Zu den obgenannten Voraussetzungen muss auch die tatsächliche Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung kommen. Die blosse statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht. Stiftungen, deren Hauptzweck die blosse Kapitalansammlung darstellt, indem sie aus Erträgen Rücklagen bilden, die in keinem vernünftigen Verhältnis mehr zu allfällig zukünftigen Aufgaben stehen (Thesaurus-Stiftungen) haben auch nach neuem Recht keinen Anspruch auf Steuerbefreiung.

3. Voraussetzungen bei juristischen Personen mit gemeinnütziger Zwecksetzung

a) Allgemeininteresse

Die Verfolgung des Allgemeininteresses ist grundlegend für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. So kann das Gemeinwohl gefördert werden durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen. Als das Gemeinwohl fördernd erscheinen beispielsweise die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe.

Ob eine bestimmte Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt, beurteilt sich nach der jeweils massgebenden Volksauffassung. Wichtige Erkenntnisquellen bilden dazu die rechtsethischen Prinzipien, wie sie in der Bundesverfassung und in den schweizerischen Gesetzen und Präjudizien zum Ausdruck kommen. Nach Auffassung des Gesetzgebers ist das Allgemeininteresse unter dem DBG nicht mehr nur auf eine Tätigkeit in der Schweiz begrenzt, sondern es kann auch die weltweite Aktivität einer schweizerischen juristischen Person von der Steuerpflicht befreit werden, soweit deren Tätigkeit im Allgemeininteresse liegt und uneigennützig erfolgt. Die Zweckverwirklichung ist insbesondere in jenen Fällen, in denen die Tätigkeit ausserhalb der Schweiz entfaltet wird, mit geeigneten Unterlagen (Tätigkeitsberichte, Jahresrechnungen etc.) nachzuweisen.

Ein Allgemeininteresse wird regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. Begrenzung auf den Kreis einer Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes) schliesst eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus.

b) Uneigennützigkeit

Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst neben dem objektiven Element des Allgemeininteresses auch das subjektive Element der Uneigennützigkeit, d.h. des altruistischen Handelns. Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne liegt jeweils nur vor, wenn die Tätigkeit nicht nur darauf angelegt ist, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern wenn ihr auch der Gemeininn zugrunde liegt. Der Begriff der "ausschliesslichen Gemeinnützigkeit" setzt daher voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person einerseits im Interesse der Allgemeinheit liegt und andererseits auch uneigennützig ist, d.h. dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck von Körperschaftsmitgliedern oder Dritten - unter Hintansetzung der eigenen Interessen - Opfer erbracht werden (BGE in ASA Bd. 19, S. 328 und Bd. 59, S. 468).

Zur Gewährung der Steuerfreiheit muss deshalb stets verlangt werden, dass keine eigenen Interessen verfolgt werden. Selbsthilfeeinrichtungen und Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten fehlt diese uneigennützige (altruistische) Zwecksetzung.

- Fehlen von Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecken

Voraussetzung für eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ist weiter das Fehlen von Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecken.

Erwerbszwecke liegen vor, wenn eine juristische Person im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in wirtschaftlicher Monopolstellung mit dem Zweck der Gewinnerzielung Kapital und Arbeit einsetzt und dabei für ihre Leistungen insgesamt ein Entgelt fordert, wie es im Wirtschaftsleben üblicherweise bezahlt wird.

Nicht jede Erwerbstätigkeit führt indessen zu einer Verweigerung der Steuerbefreiung. Wo eine Erwerbstätigkeit besteht, darf sie allerdings nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden. Sie darf höchstens ein Mittel zum Zweck sein und auch nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person darstellen (BGE in ASA Bd. 19, S. 328). Unter Umständen ist eine wirtschaftliche Betätigung sogar unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zweckes. Ein Erziehungsheim erfordert beispielsweise einen Landwirtschaftsbetrieb und eine Lehrwerkstätte. Hält sich eine solche wirtschaftliche Betätigung in einem untergeordneten Rahmen zur altruistischen Tätigkeit, so schliesst sie eine Steuerbefreiung nicht aus.

c) Unternehmerische Zwecke und Holdingstiftungen (Unterordnung unter gemeinnützigen Zweck)

Das Gesetz hält ausdrücklich fest, dass unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig sind. Reine Kapitalanlagen - auch wenn es sich um über 50 % liegende Beteiligungen an Unternehmen handelt - stehen der Steuerbefreiung nicht mehr entgegen, wenn damit keine Einflussnahme auf die Unternehmensführung möglich ist. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Stimmrechte bei einem andern Rechtsträger liegen. Es darf somit über die Kapitalbeteiligung kein Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der betreffenden Unternehmung ausgeübt werden. Das verlangt unter anderem eine klare organisatorische und personelle Trennung (d.h. Unabhängigkeit) von Stiftungsrat und Verwaltungsrat, wobei die Anwesenheit einer Verbindungsperson zugelassen wird.

Weiter wird vom Gesetz verlangt, dass bei wesentlichen Beteiligungen die Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sein muss. Das setzt voraus, dass die Stiftung regelmässig mit ins Gewicht fallenden Zuwendungen der von ihr gehaltenen Unternehmung alimentiert wird und mit diesen Mitteln auch tatsächlich eine entsprechende altruistische im Allgemeininteresse liegende, d.h. gemeinnützige Tätigkeit ausgeübt wird.

4. Voraussetzungen bei juristischen Personen mit öffentlicher Zwecksetzung

In Artikel 56 Buchstabe g DBG sind die "öffentlichen Zwecke" neben den gemeinnützigen Zwecken aufgeführt. Schon daraus ergibt sich, dass es sich bei den öffentlichen Zwecken nur um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben handeln kann, die - im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit - eng an die Staatsaufgaben anzulehnen sind und grundsätzlich kein Opferbringen verlangen. Derartige Aufgaben können neben dem Gemeinwesen gelegentlich auch privatrechtlichen oder gemischtwirtschaftlichen juristischen Personen übertragen werden.

Dabei ist zu beachten, dass juristische Personen, die in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen, die Steuerbefreiung wegen der Verfolgung "öffentlicher Zwecke" grundsätzlich nicht gewährt werden kann, auch wenn sie zugleich öffentlichen Zwecken dienen.

Vorbehalten bleibt eine Steuerbefreiung (auch eine teil-weise), wenn eine solche juristische Person durch öffentlichrechtlichen Akt (z.B. Gesetz) mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde, bzw. das Gemeinwesen zumindest ein ausdrückliches Interesse an der betreffenden juristischen Person ausgedrückt hat, eine gewisse Aufsicht des Gemeinwesens vorgesehen ist und darüberhinaus die "ausschliessliche und unwiderrufliche" (dauernde) Widmung des Eigenkapitals für den öffentlichen Zweck in den Statuten stipuliert wird. Das heisst, dass die Eigenmittel der juristischen Person (mit Ausnahme des selbst aufgebrauchten Aktienkapitals/Nominalwert) im Falle einer Auflösung der betreffenden juristischen Person stets an die öffentliche Hand oder eine steuerbefreite Institution mit gleicher oder ähnlicher Zwecksetzung zu fallen haben und keine (zumindest keine übermässigen) Dividenden ausgeschüttet werden.

Gemischtwirtschaftliche Unternehmen sind unter den gleichen obgenannten Voraussetzungen insoweit wegen der Verfolgung "öffentlicher Zwecke" teilweise steuerbefreit, als öffentliche Rechtsträger an ihnen beteiligt sind.

Keine öffentlichrechtlichen Akte im obgenannten Sinne sind Erlasse über Subventionierung oder die Erteilung einer Konzession. Die Erteilung einer Konzession bedeutet nicht die Übertragung einer öffentlichen Aufgabe, sondern lediglich die Bewilligung, eine vom Gemeinwesen überwachte Tätigkeit auszuüben (Neue Steuerpraxis 1992, S. 27).

Bei juristischen Personen ohne Erwerbs- oder Selbsthilfe-zwecke ist einzig notwendig, dass sie tatsächlich eine umfassende Tätigkeit zugunsten eines öffentlichen Zwecks (d.h. zugunsten einer eigentlichen Aufgabe des Gemeinwesens) ausüben und ihre finanziellen Mittel "ausschliesslich und unwiderruflich" ihrem statutarischen und tatsächlichen Zweck gewidmet sind und im Falle einer Liquidation der öffentlichen Hand oder einer steuerbefreiten Institution mit gleicher oder ähnlicher Zwecksetzung anheimfallen. Öffentlich sind dabei alle Zwecke eines Gemeinwesens, die in dessen ordentlichen Aufgabenkreis fallen. Gleichgültig ist, ob diese Aufgaben dem Gemeinwesen durch Gesetz ausdrücklich übertragen wurden oder nach allgemeiner Volksauffassung als Angelegenheiten des Gemeinwesens betrachtet werden (ASA Bd. 11, S. 346 und Bd. 56, S. 188).

Der Begriff des öffentlichen Zwecks ist restriktiv auszulegen und muss zumindest durch eine Stellungnahme des interessierten Gemeinwesens belegt sein, soll er nicht zu einem uferlosen Steuerbefreiungstatbestand verkommen. So verfolgt beispielsweise eine politische Partei primär keine öffentlichen Zwecke im Sinne dieses Gesetzes, sondern in erster Linie die Interessen ihrer Mitglieder und kann deshalb nicht befreit werden (D. Yersin; Le statut fiscal des partis politiques, ASA Bd. 58, S. 97 ff. und 107). Das gleiche gilt weitgehend auch für Vereinigungen mit ideeller Zwecksetzung aller Art und Sportvereine.

5. Teilweise Steuerbefreiung

Die Mittel der steuerbefreiten juristischen Person müssen ausschliesslich und unwiderruflich (vgl. oben II.2.) der Verfolgung des steuerbefreiten gemeinnützigen oder öffentlichen Zweckes gewidmet sein. Ist dies nur zum Teil möglich, kann allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht gezogen werden. Dabei hat aber auch in diesem Falle die steuerbefreite Tätigkeit ins Gewicht zu fallen. Voraussetzung ist ferner, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnermässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind. Juristische Personen, die neben öffentlichen auch Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen, sind - sofern eine teilweise Steuerbefreiung überhaupt in Frage kommt (vgl. oben Ziff. 4) - ebenfalls nur insoweit befreit, als ihre Mittel ausschliesslich und unwiderruflich öffentlichen Zwecken gewidmet sind.

III. Steuerbefreiung nach Artikel 56 Buchstabe h DBG (Verfolgung von Kultuszwecken)

1. Allgemeines

Die Kirchgemeinden sind nach Artikel 56 Buchstabe c DBG steuerbefreit.

Das DBG unterscheidet zwischen Kultuszwecken und Gemeinnützigkeit, indem die Kultuszwecke im Gegensatz zum alten Recht (BdBSt) in Artikel 56 Buchstabe h DBG selbständig aufgeführt sind. Der Kultuszweck ist somit nach neuem Recht ein selbständiger Befreiungsgrund, wobei jedoch die diesbezüglichen Mittel ausschliesslich und unwiderruflich diesem Zweck gewidmet sein müssen. Der Begriff "Kultuszwecke" entspricht dabei sinngemäss dem früheren Begriff in Artikel 16 Ziffer 3 BdBSt.

2. Eigentliche Kultuskörperschaften

Eine juristische Person (z.B. Verein) verfolgt dann steuerprivilegierte Kultuszwecke, wenn sie gesamtschweizerisch ein gemeinsames Glaubensbekenntnis, gleichgültig welcher Konfession oder Religion, in Lehre und Gottesdienst pflegt und fördert. Gesamtschweizerisch bedeutet in diesem Zusammenhang, dass nur solche juristischen Personen für die Steuerbefreiung wegen Kultuszwecken in Frage kommen, die sich einem Glaubensbekenntnis verschrieben haben, das gesamtschweizerisch von Bedeutung ist.

Auch die Herausgabe von Schriften hat Kultuscharakter, sofern sie auf die Glaubenserneuerung bzw. Glaubensförderung abzielen und nicht Erwerbszwecken dienen. Die Verfolgung von Erwerbszwecken - im Gegensatz zur blossen Vermögensverwaltung - ist Kultusorganisationen unter dem Aspekt der Steuerbefreiung nicht gestattet. Sie hat die Aufhebung der Steuerbefreiung zur Folge. So ist etwa der Betrieb eines Reisebüros durch eine Kultusgemeinschaft zum Besuch der biblischen Stätten mit der Steuerbefreiung nicht vereinbar.

3. Kultusähnliche Körperschaften

Juristische Personen, die nicht Kultuszwecke, sondern bestimmte wirtschaftliche, weltanschauliche, philosophische oder ideelle Aufgaben auf religiöser Grundlage erfüllen, geniessen keine Steuerfreiheit gemäss Artikel 56 Buchstabe h DBG.

4. Gemischte Zweckverfolgung

Die gemischte Zwecksetzung (teilweise gemeinnützige und teilweise Kultuszwecke) steht einer Steuerbefreiung an sich nicht entgegen. Im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen ist jedoch bei gemischter Zwecksetzung für jeden dieser Zwecke regelmässig ein separater Rechtsträger zu schaffen.

IV. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zuwendungen an juristische Personen, die wegen Verfolgung öffentlicher oder ausschliesslich gemeinnütziger Zwecke steuerbefreit sind, ist in den Artikeln 33 Absatz 1 Buchstabe i (für natürliche Personen) und 59 Buchstabe c DBG (für juristische Personen) geregelt. Zuwendungen an juristische Personen, die wegen Verfolgung von Kultuszwecken steuerbefreit sind, können steuerlich nicht in Abzug gebracht werden.

Aus dem Umstand allein, dass eine juristische Person von der Steuerpflicht befreit ist, kann daher kein Schluss mehr auf die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen an diese juristische Person gezogen werden. Es muss dargetan werden, dass die Steuerbefreiung in ausschliesslich gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung und nicht in Kultuszwecken ihren Grund hat.

1. Zuwendungen für öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke

a) Zuwendungen von natürlichen Personen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG)

Alle natürlichen Personen können freiwillige Geldleistungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die wegen der Verfolgung öffentlicher oder ausschliesslich gemeinnütziger Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 56 Bst. g DBG) in Abzug bringen. Dabei hat die Zuwendung im Steuerjahr mindestens 100 Franken zu erreichen und darf insgesamt 10 % der um die Aufwendungen (Art. 26-33 DBG) verminderten steuerbaren Einkünfte nicht übersteigen. Statutarische Mitgliederbeiträge oder sonstige Zahlungen, auf die die juristische Person einen Anspruch hat, sind keine Zuwendungen in diesem Sinne.

b) Zuwendungen von juristischen Personen (Art. 59 Bst. c DBG)

In Abweichung zum bisherigen Recht (Art. 49 Abs. 2 BdBSt) ist nach dem neuen Recht die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an steuerbefreite juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgen, auf 10 % des Reingewinnes (vor Abzug dieser Zuwendungen) beschränkt worden. Die gemäss Artikel 59 Buchstabe c DBG zugelassenen Zuwendungen werden als geschäftsmässig begründeter Aufwand betrachtet.

2. Zuwendungen an eine juristische Person, die teilweise gemeinnützige bzw. öffentliche und teilweise Kultuszwecke bzw. nicht steuerbefreite Zwecke verfolgt

Für die einzelnen Zwecke müssen in der Regel getrennte Rechtsträger geschaffen oder dann ausnahmsweise mindestens klar getrennte Rechnungen mit eigenem Einzahlungskonto geführt werden. Der Spender, der den Abzug seiner Zuwendung an eine solche juristische Person geltend machen will, hat zu beweisen, dass die Zuwendung unmissverständlich auf das Konto des gemeinnützigen Teils geleistet wurde. Erbringt er diesen Beweis, so ist die Zuwendung im Umfang der gesetzlichen Regelung zum Abzug zuzulassen. Wird dieser Beweis nicht oder nicht genügend erbracht, so ist die Zuwendung nicht zum Abzug zuzulassen.

Der Hauptabteilungschef

S. Tanner
(Vizedirektor)